

## УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В ЭКОНОМИКЕ ОРГАНИЗАЦИИ

На современном этапе развития экономики России деятельность организации во многом зависит от умелого и эффективного управления хозяйствующим субъектом. Управленческий учет как область деятельности организации тесно связан с процессом управления предприятием. Управленческий учет представляет собой систему, направленную на решение конкретной управленческой задачи, и призван обеспечить управленческий персонал информацией, используемой для планирования управления и контроля за деятельностью организации.

В современных концепциях управленческого учета большое значение уделяется решению стратегических задач в управлении компанией, рассмотрению учетного процесса исходя из концепции логистической цепочки, т. е. всех участников процесса доставки товара конечному потребителю. При таком подходе к управленческому учету относятся не только система сбора и анализа информации об издержках предприятия, но и система организации управления бизнесом в целом, включая стратегическое управление, систему оценки деятельности подразделений и управление человеческими ресурсами.

В отечественной практике часто под термином «управленческий учет» понимается только его значительная, но не исчерпывающая часть – учет и контроль затрат и доходов, связанных с деятельностью организации. Необходим системный подход к определению управленческого учета, исходя из которого можно дать следующее определение: управленческий учет – это система определения, измерения, регистрации (накопления), анализа, подготовки и предоставления информации, необходимой управленческому персоналу для принятия обоснованных оперативных, тактических и стратегических решений, обеспечивающих эффективное функционирование организации во внешней среде. Помимо этого, в отечественной практике управленческий учет включает в себя подготовку информации о затратах, необходимую для составления финансовой отчетности.

Основной целью управленческого учета является предоставление руководству организации полного комплекса фактических, плановых и прогнозных данных о функционировании организации в целом и структурных подразделений для принятия обоснован-

ных решений и проверки эффективности их выполнения.

К принципам управленческого учета относятся:

– непрерывность деятельности организации выражается в отсутствии намерений самоликвидироваться и сократить масштабы деятельности;

– использование единых планово-учетных единиц измерения в планировании и учете для обеспечения между ними обратной связи;

– оценка результатов деятельности структурных подразделений предприятий для определения роли каждого подразделения в формировании прибыли организации от производства до реализации продукта;

– преемственность многократного использования первичной и промежуточной информации в целях управления, что упрощает систему учета и делает ее эффективной;

– формирование показателей внутренней отчетности как основы системы коммуникаций внутри организации;

– полнота и аналитичность информации;

– периодичность информации, отражающая производственный и коммерческий циклы организации;

– применение бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью как инструмент планирования, контроля и регулирования;

– принцип опережения данных для принятия управленческого решения и принцип ответственности за его последствия.

Одним из требований международных стандартов финансовой отчетности является целостность и понятность учета. Это означает, что управленческий учет должен быть системным даже тогда, когда он ведется без использования первичной документа-

ции, счетов и двойной записи. Системность в этом случае означает единство принципов отражения учетной информации, взаимосвязь регистров учета и внутренней отчетности, обеспечение в необходимых случаях согласования ее данных с показателями бухгалтерского учета и отчетности. Понятность информации управленческого учета для них обеспечивается благодаря отражению в учетных регистрах результатов анализа полученных показателей, представлению данных в виде аналитических таблиц, графиков и т. п.

Управленческий учет является логическим следствием развития бухгалтерского учета, его эволюции. Изначально он предназначался для управления предпринимательской деятельностью. Однако с появлением хозяйственных организаций коллективной собственности, а затем акционерных обществ бухгалтерский учет приобрел общественное значение, что обусловило необходимость в его законодательном регулировании. Бухгалтерский учет, сохраняя свою ценность для управления предприятием, постепенно превратился в учет для внешних пользователей его данных. Однако усложнение хозяйственных связей и механизма рыночных отношений, появление новых инструментов рынка, методов и средств управления производственно-хозяйственной деятельностью вызвали необходимость дополнительной информации, обеспечивающей успешное функционирование предприятия в этих условиях. Существенные изменения произошли в технике, технологии и организации производства. Появилось больше разновидностей продукции, способов ее изготовления, вариантов их сочетания. Затраты и во многом результаты деятельности стали определяться не столько индивидуальными усилиями, умением человека, а уровнем технического совершенства, экономичностью работы, производительностью используемых машин и оборудования. Количество вариантов решения возникающих проблем выросло, возросла и цена неправильного управленческого решения. Очевидно, что для внутреннего (внутрифирменного) управления понадобилась новая система формирования информации для анализа, выбора и обоснования таких решений, что привело к выделению управленческого учета в середине XX века из системы бухгалтерии [2].

Необходимость обособления данных управленческого учета в самостоятельную систему во многом связана и с усилением требований к сохранению коммерческой тайны деятельности организации, обстоятельств, при которых принимаются те или иные решения. Система формирования финансовой отчетности должна быть прозрачной, доступной для понимания компетентным пользователем. Иное дело – учет для управления, его данные – коммерческая тайна не только для внешних пользователей, но и для управленческого персонала самого предприятия, не имеющего прямого отношения к решению данной проблемы.

Таким образом, различия в информационных потребностях внутренних и внешних пользователей привели к разделению бухгалтерского учета на финансовый и управленческий [3].

В настоящее время российские предприятия обязаны вести бухгалтерский (финансовый) учет и налоговый учет:

- бухгалтерский учет – в соответствии с федеральным законом об организациях определенной организационно-правовой формы и Федеральным законом «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ;

- налоговый учет – в соответствии с главой 25 НК РФ.

Обязательность ведения управленческого учета законодательно не установлена. Совокупность норм, регулирующих управленческий учет, можно подразделить:

- на внешние, разработанные и утвержденные на законодательном уровне, уровне Министерства финансов и Банка России, а также уровне федеральных и региональных органов исполнительной власти;

- на внутренние, разработанные на уровне организации или консалтинговых фирм и утвержденные внутрихозяйственными распорядительными документами.

Внешние регулирующие нормы по их статусу можно разделить на три уровня:

- законодательный; основным документом этого уровня является Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), Глава 25 «Налог на прибыль организаций»;

- нормативный; основным документом этого уровня является Российский стандарт – Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ

Таблица 1. Совокупность основных федеральных нормативных актов

№ п/п	Документ/ Реквизиты документа
1. Нормативные акты общего действия	
1.1	Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000) (ред. от 30.12.2004)
1.2	Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99) «Расходы организации»/утв. Приказом Министерства финансов РФ от 06.05.99 №33н
2. Отраслевые нормативные акты	
2.1	Методика планирования, учета и калькулирования себестоимости услуг жилищно-коммунального хозяйства / утв. Постановлением Госстроя РФ от 23.02.99 №9 (ред. от 12.10.2000)
2.2	Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость койко-дня в санаторно-курортных учреждениях и учреждениях отдыха / утв. ФНПР 16.03.93 №124-5 (с учетом Федерального закона от 06.08.2001 №110-ФЗ)
2.3	Об утверждении инструкции по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на внутреннем водном транспорте / утв. Приказом Минтранса РФ от 30.09.2003 №194
2.4	Об утверждении инструкции по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на автомобильном транспорте / утв. Приказом Минтранса РФ от 24.06.2003 №153 и другие отраслевые нормативные акты
3. Документы, регулирующие отдельные виды затрат	
3.1	О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы / Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 №1 (ред. от 08.08.2003)
3.2	О затратах, подлежащих включению в себестоимость / Минфин РФ от 20.01.98 №16-00-17-10 (о периодических лицензионных платежах)
3.3	Об установлении норм расходов организации на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией / Постановление Правительства РФ от 08.02.02 №92 (ред. от 09.02.04)
3.4	Об изменении норм возмещения командировочных расходов на территории РФ / Приказ Минфина РФ от 06.07.01 №49н (ред. от 09.11.2001)
3.5	О размере и порядке выплаты суточных при краткосрочных командировках на территории иностранных государств / Постановление Правительства РФ от 01.12.93 №1261 (ред. от 21.10.2003, с изм. от 02.08.2004)
3.6	Об установлении предельных норм возмещения расходов по найму жилого помещения при краткосрочных командировках на территории зарубежных стран / Минфин РФ от 11.07.01 №51н (ред. от 04.03.2002) и другие нормативные акты

10/99) «Расходы организации», утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.05.99 №33н;

– методический, включающий нормативные акты и методические рекомендации по составу затрат и особенностям их формирования в разрезе видов затрат и видов деятельности, которые в свою очередь определяют состав затрат и порядок их формирования.

Перечень нормативных документов федерального уровня приведен в таблице 1.

Наиболее существенные различия между налоговым, финансовым и управленческим учетом представлены в таблице 1.2. Сравнение трех систем учета позволяет сделать вывод, что управленческий учет, в отличие от финансового и налогового, – это учет не фактической величины имущества, доходов и расходов, состояния расчетов и

обязательств, а учет фактов, обстоятельств и условий, влияющих на производственно-хозяйственную и финансовую деятельность организации. Указанные отличия финансового и управленческого учета не означают, что эти подсистемы бухгалтерского учета существуют независимо друг от друга. Иметь две системы первичного учета – слишком дорогое удовольствие даже для крупнейших предприятий. Взаимодействие финансового и управленческого учета достигается на основе преемственности и комплексного использования первичной документации, единого документооборота, а также использованием системы счетов [4].

Для понимания роли управленческого учета в общей системе управления организацией необходимо рассмотреть сам процесс управления. По существу, управление органи-

Таблица 1.2. Сравнительная характеристика управленческого, бухгалтерского (финансового) и налогового учета

№ п/п	Критерии	Управленческий учет	Бухгалтерский (финансовый) учет	Налоговый учет
1	2	3	4	5
1.	Определение	Система определения, измерения, регистрации (накопления), анализа, подготовки и предоставления информации, необходимой управленческому персоналу для принятия обоснованных оперативных, тактических и стратегических решений, обеспечивающих эффективное функционирование организации во внешней среде.	Упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций	Система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, установленным НК РФ
2.	Обязательность ведения	По решению администрации, не имеет строгих ограничений	Требуется по законодательству и базируется на четких стандартах, допущениях и требованиях	Требуется по законодательству и жестко регламентируется налоговым законодательством
3.	Степень ответственности	Дисциплинарная	Административная, уголовная	Административная, уголовная
4.	Цели учета	Обеспечение администрации информацией для принятия научно обоснованных управленческих решений	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности</li> <li>- Обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с нормами, нормативами и сметами</li> <li>- Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода</li> <li>- Обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога</li> </ul>
5.	Объект учета и отчетности	Отдельные структурные подразделения, виды деятельности, центры ответственности	Хозяйствующий субъект в целом	Хозяйствующий субъект в целом
6.	Пользователи информации	Группа работников управленческого персонала, входящих в состав данного предприятия	Группа, не входящая в состав хозяйствующего субъекта (партнеры, банки, акционеры и т. д.)	Группа, не входящая в состав хозяйствующего субъекта (налоговые органы)

Продолжение таблицы 1.2

1	2	3	4	5
7.	Форма и система учета	Хозяйствующий субъект самостоятельно разрабатывает систему учета	- Мемориально-ордерная - Журнально-ордерная - Автоматизированная - Смешанная - Упрощенная	Налогоплательщик самостоятельно разрабатывает систему учета
8.	Базисная структура	Не имеет единого равенства (балансового обобщения). Оперировать понятиями «доходы» и «расходы»	Применяется основное базисное равенство: Активы = Пассивы	Не имеет единого равенства
9.	Нормативная база	Внутренние стандарты	Общепринятые правила учета	Налоговое законодательство
10.	Наличие системы взаимовязки показателей	Формы отчетности, разрабатываемые организацией	Регистры и формы отчетности	Регистры и налоговая декларация
11.	Точность информации	Много приблизительных оценок. Требования точности ослаблены в сторону ускорения получения информации	Требования к точности информации регламентируются законом	Отклонения не допустимы
12.	Используемые измерители	Денежные, трудовые, натуральные, относительные (коэффициенты, проценты)	Денежные, натуральные, трудовые	Денежные единицы
13.	Временной горизонт	Прогноз на будущее	Прошлое	Прошлое
14.	Степень открытости информации	Коммерческая тайна	Бухгалтерская отчетность – публичная, внутренние регистры – коммерческая тайна	Коммерческая тайна для всех внешних пользователей, кроме фискальных органов
15.	Периодичность составления отчетности	Ежедневная, еженедельная, ежемесячная, в некоторых случаях - немедленная	По окончании отчетного периода (года, квартала)	По окончании налогового периода (года, квартала, месяца)
16.	Сроки представления информации	По мере потребности в них	30 дней по окончании периода – для промежуточной отчетности, 90 дней по окончании периода – для годовой отчетности	20, 25, 28, 30 дней по окончании отчетного (налогового) периода в зависимости от порядка уплаты налога
17.	Главное требование к информации	Релевантность, своевременность, оптимальность	Рациональность	Точность

зацией – это комбинирование производственных и непроизводственных факторов с целью получения прибыли, то есть превышения доходов над расходами. Управление невозможно без информации о состоянии управляемой системы, управляющих действиях и внешней среде. Процесс управления реализуется в виде последовательности решений, эффективность которых проверяется на основе получения информации о результатах, достоверно и своевременно отражающих состояние управляемых параметров, и сопоставлении их с плановыми показателями. Все этапы процесса управления связаны с переработкой информации, которую управляющие могут получать

непосредственно от объекта управления либо в обработанном виде от специальных информационных служб.

В современных условиях хозяйствования создание систем формирования информации об издержках организации и финансовых результатах, применение новых подходов к управлению ими, повышение ценности получаемой информации для анализа являются необходимыми условиями успешного функционирования организаций. Управленческий учет призван обеспечить формирование информации для:

– контроля результативности текущей деятельности организации в целом и в раз-

резе ее отдельных подразделений, видов деятельности, секторов рынка;

– планирования будущей стратегии и тактики осуществления коммерческой деятельности в целом и отдельных хозяйственных операций, оптимизации использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов организации;

– измерения и оценки эффективности хозяйствования в целом и в разрезе подразделений организации, выявления степени рентабельности отдельных видов продукции, работ, услуг, секторов и сегментов рынка;

– корректировки управляющих воздействий на ход производства и реализации продукции, товаров и услуг, уменьшения субъективности в процессе принятия решений на всех уровнях управления.

Информация, генерируемая системой управленческого учета, должна отвечать таким общим требованиям, предъявляемым к учетной информации, как:

– целостность (информация должна носить системный характер);

– понятность (информация должна быть представлена в доступном для ее получателя виде);

– полезность (информация должна привлекать внимание управляющих к сферам потенциального риска и объективно оценивать работу менеджеров организации);

– достаточная экономичность (затраты по подготовке информации не должны быть больше экономического эффекта от ее использования).

Вместе с тем можно выделить следующие специфические требования:

– адресность (информация должна предоставляться конкретным адресатам в соответствии с их уровнем иерархии);

– оперативность (информация должна предоставляться в сроки, дающие возможность вовремя принять эффективное управляющее решение);

– достаточность и релевантность (информация должна предоставляться в достаточном объеме для принятия на соответствующем уровне управленческого решения; не должно быть избыточной информации и отвлекать внимание ее потребителя на несущественные или нерелевантные данные);

– аналитичность (информация должна содержать данные текущего экспресс-анализа и предлагать возможность проведения последующего анализа с наименьшими затратами);

– гибкость и инициативность (должна обеспечиваться вся полнота информационных интересов в условиях меняющейся внешней среды);

– конфиденциальность (информация управленческого учета является коммерческой тайной и требует защиты)[1].

Управленческий учет непосредственно связан с измерением затрат и результатов деятельности организации, анализом и оценкой их соотношения. Ни одно управленческое решение нельзя осуществить без затрат, и от его реализации всегда ожидается определенный результат. Между затратами и результатами существуют определенные количественные и качественные зависимости, которые должны быть измерены и оценены. Решение этой задачи усложняется тем, что затраты и результаты даже для отдельно взятого предприятия весьма разнообразны, как правило, они не совпадают по времени и подвержены влиянию многих факторов. Зависимость между расходами и результатами деятельности редко носит функциональный характер, чаще всего они стохастические. Для понимания и анализа соотношения затрат и результатов необходимо прежде всего исходить из их экономической сущности и содержания.

Затраты отражают стоимость ресурсов, используемых в процессе деятельности организации по производству продукции, работ, оказания услуг. В экономической литературе термин «затраты» отличают от понятия «расходы». В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности расходы включают в себя убытки и затраты, которые возникают в ходе основной деятельности. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступлениями по определенным статьям дохода (принцип соответствия доходов и расходов). Таким образом, только в момент реализации предприятие признает свои доходы и связанную с ними часть затрат – расходы.

В российской практике понятия «затраты» и «расходы» четко не разграничены,

вследствие чего эти термины часто путают или употребляют как синонимы. Однако эти понятия надо четко разделять. В экономической литературе под затратами понимают стоимость ресурсов, использованных в процессе деятельности организации по производству продукции, выполнению работ, услуг. Иными словами, это потребленные ресурсы и (или) денежные средства, которые нужно заплатить за товары и оказанные услуги, необходимые для осуществления основной деятельности. Определение расходов дано в Положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденном Приказом Минфина России от 06.05.1999 №33н: расходами признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества), возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала за исключением уменьшения вкладов по решению участников [5]. В соответствии с ПБУ 10/99 все расходы организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности, операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы.

Таким образом, затраты организации могут капитализироваться или могут быть включены в расходы по обычным видам деятельности. В расходы, уменьшающие доходы организации, включаются не только затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг), но и прочие расходы, не связанные с основной деятельностью организации, и убытки отчетного периода.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденному приказом Минфина России от 06.05.1999 г. №32н, доход – это увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества), погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой орга-

низации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) [6]. Управленческий учет касается только той части доходов, которая обеспечивается производством и продажей продукции, работ, услуг. Для ее определения используется термин «выручка от обычных видов деятельности».

Сальдо, полученное в результате сопоставления выручки от продаж и производственных затрат, признаваемых в качестве расходов по обычным видам деятельности, характеризует валовую прибыль организации. Общий финансовый результат деятельности организации включает прибыль (убыток) от основной деятельности и сальдо прочих доходов и расходов, показывающее результаты в других сферах деятельности кроме основной.

Традиционно в экономической теории признавалось, что предприниматели преследуют цель максимизации прибыли. Однако сегодня в экономических кругах идут дискуссии о целях функционирования коммерческих организаций. Предлагаются такие варианты, как получение удовлетворительной прибыли, максимизация притока будущих платежей наличными, получение сверхдоходов различными группами людей, образующих организацию (владельцами акций, наемными работниками, покупателями, поставщиками и правительством). В рамках кибернетико-синергетического подхода основной целью функционирования организации признается выживание во внешней среде. В рамках управленческого учета мы будем исходить из цели максимизации положительного финансового результата, поскольку он служит тем объективным критерием, который позволяет объективно оценить эффективность управленческих решений и системы управленческого учета, генерирующего информацию для выработки этих решений.

#### Список использованной литературы:

1. Ивашкевич В.П. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник для вузов. – М.: Экономист, 2003.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – М.: Аудит, 1997.
3. Управленческий учет / Под ред. Шеремета А.Д. – М.: ФБК-Пресс, 1999.
4. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета, разработ. МЭР РФ, 2002.
5. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99) «Расходы организации», утв. Пр. МФРФ от 06.05.99 г. №33н.
6. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 9/99) «Доходы организации», утв. Пр. МФРФ от 06.05.99 г. №32н.